

**MARCOS ANTONIO DUARTE DA COSTA**

**A CONTROLADORIA COMO FERRAMENTA DE PLANEJAMENTO  
PARA MICRO E PEQUENAS EMPRESAS**

Monografia apresentada ao  
Programa do Curso de Pós-  
Graduação do Departamento de  
Contabilidade, Setor de Ciências  
Sociais Aplicadas, da Universidade  
Federal do Paraná, como requisito  
para obtenção do título de  
especialista em Contabilidade e  
Finanças - Turma 2009 B

Prof. Orientador: Vicente Pacheco

**CURITIBA**

**2010**

## RESUMO

**COSTA, Marcos Antonio Duarte da. A Controladoria como ferramenta de planejamento para micro e pequenas empresas.**

O objetivo deste trabalho é demonstrar que a Controladoria é de fundamental importância no âmbito das micro e pequenas empresas, ao contribuir para o crescimento organizacional e econômico das mesmas. Nesse sentido, tendo a Controladoria a função de otimizar os resultados econômicos da empresa, através de um sistema de informações sobre gestão econômica, é de vital relevância a sua implementação nessas organizações, eis que se tem verificado que as micro e pequenas empresas não se utilizam de um sistema de gestão empresarial e, portanto, não planejam, nem controlam suas atividades, o que acaba acarretando no seu fracasso. Desta forma, o trabalho visa demonstrar os problemas enfrentados pelas micro e pequenas empresas, bem como demonstrar a necessidade de implementação de um sistema de gestão eficaz nessas organizações.

**Palavras-chave:** Micro e pequena empresa. Processo de gestão. Controladoria.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	5
1.1 PROBLEMÁTICA	6
1.2 OBJETIVOS	6
1.2.1 Geral	6
1.2.2 Específicos	7
1.3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	7
1.4 METODOLOGIA	8
<b>2 O SISTEMA EMPRESA</b>	9
2.1 CONCEITO	9
2.2 EMPRESA COMO UM SISTEMA ABERTO E DINÂMICO	11
2.3 SUBSISTEMAS EMPRESARIAIS	14
2.3.1 Subsistema institucional	14
2.3.2 Subsistema organizacional	15
2.3.3 Subsistema de gestão	15
2.3.4 Subsistema de informação	16
2.3.5 Subsistema físico	16
2.3.6 Subsistema social	16
<b>3 MICRO E PEQUENA EMPRESA</b>	18
3.1 CONFIGURAÇÃO	18
3.2 CARACTERÍSTICAS	19
3.3 DIFICULDADES ENFRENTADAS	20
<b>4 PROCESSOS DE GESTÃO DAS EMPRESAS</b>	24
4.1 GESTÃO	24
4.2 PLANEJAMENTO	26
4.2.1 Planejamento Estratégico	30
4.2.2 Planejamento Operacional	32
4.3 EXECUÇÃO E CONTROLE	33
<b>5 CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO EMPRESARIAL</b>	37
5.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS ACERCA DO SURGIMENTO DA CONTROLADORIA	37
5.2 ANÁLISE DOS ASPECTOS GERAIS DA CONTROLADORIA	38

5.3 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA .....	41
5.4 <i>CONTROLLER</i> : PAPEL E FUNÇÕES .....	43
5.5 CONTROLADORIA PARA A MICRO E PEQUENA EMPRESA .....	48
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>53</b>
<b>7 REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO .....</b>	<b>55</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Atualmente, as empresas, de modo geral, vêm sofrendo com as mudanças de um mercado globalizado.

Nesse mercado, têm-se evidenciado um crescimento no número de micro e pequenas empresas.

Entretanto, com a crescente competitividade no campo dos negócios e a globalização do mercado, o que se vê é que tais empresas acabam fechando as portas com pouco tempo de vida, uma vez que possuem capital reduzido e, principalmente, não se utilizam das ferramentas necessárias para uma boa administração.

Nesse sentido, a controladoria passa a desempenhar um papel de grande relevância no que diz respeito à gestão empresarial, eis que é sua função básica fornecer e gerenciar as informações de controle e avaliação de desempenho, bem como motivar e coordenar a ação dos gestores da empresa como um todo, nas tomadas de decisão.

Isso porque para as empresas sobreviverem nos dias atuais, em um mercado altamente competitivo, é necessário que o administrador passe a planejar e controlar a sua atividade, com base em informações precisas e atuais sobre a sua empresa e o ambiente em que se encontra.

Assim, a controladoria torna-se de fundamental importância, ao disponibilizar os meios adequados para estruturar e viabilizar um processo de gestão voltado à eficácia desejada.

Portanto, no presente trabalho, o que se busca é demonstrar o papel da gestão, do planejamento, do controle e da controladoria no âmbito das empresas, e demonstrar a necessidade e a possibilidade de implementação da controladoria nas micro e pequenas empresas, a fim de auxiliar o gestor na sua administração.

Para tanto, passaremos a analisar, inicialmente, o ambiente empresarial das micro e pequenas empresas, bem como a sua configuração, suas características e problemas enfrentados.

Ultrapassado esse ponto, analisaremos o processo de gestão como um todo, envolvendo planejamento, execução e controle para, finalmente, adentrar no

tema da controladoria, abordando o seu surgimento, suas características gerais e as funções que exerce.

Por fim, analisar-se-á a controladoria no âmbito das micro e pequenas empresas, demonstrando a sua importância para o crescimento organizacional dessas empresas, bem como a necessidade de sua implantação.

## 1.1 PROBLEMÁTICA

As micro e pequenas empresas vêm crescendo e hoje representam a maioria dos empreendimentos no país, de acordo com dados do SEBRAE.

Muito embora essas empresas representem significativa contribuição à economia nacional, vêm se verificando que muitas delas não sobrevivem aos cinco primeiros anos de vida, e acabam por encerrar suas atividades.

Isso se verifica porque, por vezes, essas empresas acabam não suportando as pressões do mercado.

Assim, têm-se levantado que dentre as causas para o encerramento seria a falta de capital e a precária administração de tais empresas.

O SEBRAE ao buscar entender o que vêm ocorrendo iniciou um trabalho de desenvolvimento empresarial junto aos pequenos empresários, que constatou que não é a ausência de investimento o principal problema dessas empresas, mas a falta de planejamento por parte dos administradores que, juntamente com a falta de recursos, acaba por acelerar o fracasso.

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Geral

Este trabalho tem como objetivo geral o aprofundamento no estudo do planejamento, tanto no estratégico como no operacional, nas micro e pequenas empresas, na tentativa de trazer soluções viáveis para esta problemática através de conhecimentos da controladoria, procurando detalhar a melhor maneira possível

para os empresários realizarem este planejamento, visando auxiliá-los a solucionar problemas decorrentes da falta dele.

### 1.2.2 Específicos

Para a consecução do objetivo geral, serão considerados os seguintes objetivos específicos:

- a) Evidenciar a importância do planejamento nas micro e pequenas empresas;
- b) Estudar a melhor maneira de aplicar as técnicas da Controladoria em micro e pequenas empresas; e
- c) Demonstrar a importância da implantação da controladoria para as organizações.

## 1.3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Ao analisar a situação das micro e pequenas empresas que acabam por encerrar suas atividades precocemente, é importante destacar que a razão para tanto corresponde a má administração, pois “A boa administração é o fator determinante da sobrevivência e sucesso. A má administração – e não a economia, a concorrência, a inconstância dos clientes ou o azar – é o fator que determina o fracasso.” (RESNIK, 1990, p. 3)

Assim, destaca-se a necessidade de implementar, nessas empresas, uma ferramenta que auxilie o administrador nas suas tarefas.

Nesse viés que a figura da controladoria ganha espaço, haja vista que para Clóvis Luiz Padoveze (2003, p. 36)

A controladoria tem como missão suportar todo o processo de gestão empresarial por intermédio de seu sistema de informação, que é um sistema de apoio à gestão. O sistema de informação de Controladoria é integrado com os sistemas operacionais e tem como característica essencial a mensuração econômica das operações para planejamento, controle e avaliação dos resultados e desempenho dos gestores das áreas de responsabilidade.

Para auxiliar na função da controladoria, encontramos o *controller*, conforme se vê, a partir das palavras de Sandra Figueiredo e Paulo Cesar Caggiano (2004, p. 27)

Embora o delineamento da função, órgão e da posição do executivo possa variar de uma empresa para outra, existe um conceito que é comumente observado quanto ao executivo: o *controller* é o chefe da contabilidade, aquele que supervisiona e mantém os arquivos financeiros formais da empresa, embora suas funções não tenham que se restringir apenas às funções contábeis e o que mais se espera é que ele amplie sua atuação ao desenvolvimento da contabilidade em aplicações gerenciais.

Desta forma, é importante analisar o papel da controladoria no âmbito das micro e pequenas empresas, demonstrando a necessidade de sua implantação.

#### 1.4 METODOLOGIA

A metodologia utilizada na elaboração deste trabalho foi baseada na pesquisa em bibliografias já existentes na área da Controladoria e em artigos eletrônicos via Internet.

Inicialmente, trata-se da empresa de maneira abrangente e, posteriormente, das micro e pequenas empresas.

Em seguida adentramos no processo de gestão, analisando o planejamento, execução e controle e, logo em seguida, o tema da controladoria desde os seus primórdios até as funções do *controller*.

Por fim, trataremos da importância do planejamento nas micro e pequenas empresas.



## 2 O SISTEMA EMPRESA

### 2.1 CONCEITO

Empresa pode ser conceituada de várias maneiras e a partir de diferentes enfoques. Neste trabalho, empresa é entendida como “[...] toda organização econômica, civil ou comercial, instituída para a exploração de um determinado ramo de negócio.” (SILVA, 2000, p. 303).

Carlos Alberto Pereira (CATELLI, 2001, p. 35) ensina que, para atender suas necessidades, os homens se reúnem e se organizam, formando entidades de diversas naturezas, como por exemplo as recreativas, industriais, religiosas, financeiras, entre outras, e que tais instituições “[...] podem ser consideradas entidades econômicas, tendo em vista que, para o atendimento dos propósitos para que foram constituídas, realizam atividade econômica, isto é, adquirem, consomem, produzem e distribuem bens e serviços.”

Portanto, deve-se analisar a empresa como um sistema organizado, que exerce atividade econômica, “[...] não sendo relevante a forma jurídica como se constitui, nem a natureza dos benefícios gerados.” (CATELLI, 2001, p. 37)

A partir do aspecto ora adotado, podemos conceituar empresa, de acordo com Lauzel (1967, p. 29) *apud* Mosimann e Fisch (1999, p. 17) como sendo

[...] um grupamento humano hierarquizado que põe em ação meios intelectuais, físicos e financeiros, para extrair, transformar, transportar e distribuir riquezas ou produzir serviços, conforme objetivos definidos por uma direção, individual ou de colegiado, fazendo intervir em diversos graus, motivação de benefício e de utilidade social.

Mantendo este enfoque, Sandra Figueiredo e Paulo Cesar Caggiano (2004, p. 24), a definem como “[...] uma unidade produtora que visa criar riquezas, transacionando em dois mercados, um fornecedor, outro consumidor.” e que “[...] é um conjunto organizado de recursos econômicos, sociais e humanos”

Assim, empresa pode ser considerada como aquela que é composta por uma ou mais pessoas, que buscam atingir objetivos previamente estabelecidos, que transformam determinada matéria em produtos ou serviços, com intuito de atender os interesses e as necessidades de uma determinada sociedade.

Sob este viés, destaca-se o entendimento de Silva Neto (1998, p. 12) que afirma que

[...] a empresa se constitui num organismo institucional que se formata de maneira estratégica e operacional num processo que tem como objetivo fundamental a criação de valor e, portanto, necessita que o desempenho de seus processos/ atividades, tanto no nível estratégico, assim como nos operacionais, sejam planejados, implementados e controlados (mensurados) de modo conveniente.

Semelhante é o entendimento de Antonio Carlos Cassarro (1997, p. 29) que conceitua empresa como sendo “Uma reunião de seres humanos, uma organização humana, com atribuição de atividades e de responsabilidades entre as várias pessoas que a constituem, de modo que se possa, com maior facilidade, atingir objetivos previamente estabelecidos.

Nesse sentido, percebe-se a necessidade que a empresa tem de desenvolver suas atividades de maneira planejada e controlada, e que este controle seja adequado, e que sua implementação seja satisfatória, a fim de atingir os objetivos já estabelecidos.

Constatada essa conceituação, é possível analisar a empresa a partir de uma concepção de sistema, uma vez que, de acordo com José Hernandez Perez Junior, Armando Oliveira Pestana e Sergio Paulo Cintra Franco, “Sistema é um conjunto de partes integrantes e interdependentes que, em conjunto, formam um todo unitário com determinado objetivo e efetuam determinada função.” (1997, p. 28)

Isso porque uma empresa é composta por diversas partes, e o desempenho de cada uma dessas partes interfere no desempenho das demais. Assim, “O conceito de sistemas abertos se aplica exatamente na interdependência das partes componentes da empresa.” (BULGACOV, 1999, p. 20)

Mais que isso, considera-se a empresa como um sistema aberto e dinâmico, ou seja, como um conjunto de elementos que são interdependentes e que se relacionam entre si, para atingir uma finalidade pré-determinada, e que está em constante relação com o ambiente em que se encontra (CATELLI, 2001, p. 38).

Nesse sentido, vislumbra-se a necessidade de se esplanar sobre o tema, ainda que de forma superficial.

## 2.2 EMPRESA COMO UM SISTEMA ABERTO E DINÂMICO

Antes mesmo de ingressarmos no estudo da empresa como um sistema aberto e dinâmico, é necessário adentrar, ainda que superficialmente, no campo da teoria dos sistemas, a fim de que se compreenda o objetivo de se conceber uma empresa, enquanto um sistema.

Desta forma, a partir do entendimento de Lodi *apud* Carlos Alberto Pereira (CATELLI, 2001, p. 36), a Teoria dos Sistemas busca estabelecer e elaborar princípios e modelos gerais de cada ciência envolvida, assim como busca preencher o vácuo que entre elas possa haver, uma vez que existem sistemas que só podem ser estudados, analisados e explicados como um todo, não sendo possível investigar de forma isolada, cada uma das suas partes.

Neste mesmo sentido é o entendimento de Mosimann e Fisch (1999, p. 19), ao justificarem que o todo é mais importante que a soma das partes, pois é no todo que se encontram características que, por vezes, não se verificam nas partes isoladas. Desta forma, compreendem que o conjunto é mais que o simples somatório das partes.

Sob este enfoque é que se visa explicar a empresa, uma vez que ela, independente da sua natureza e constituição, desenvolve atividades distintas uma das outras, mas que se relacionam de maneira dinâmica entre si e com o ambiente que a cerca, não podendo ser considerada, portanto, como uma organização estática (CATELLI, 2001, p. 37).

Assim, um sistema pode ser considerado aberto quando “[...] ele se empenha em intercâmbios com o meio, mas também que esses intercâmbios são fatores essenciais que lhe sustentam a viabilidade, a capacidade reprodutiva, a capacidade adaptativa e sua continuidade” (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 19).

Sandra Figueiredo e Paulo Cesar Caggiano (2004, p. 24) acompanham esse entendimento, pois entendem que a empresa, por ser um sistema aberto que é, sofre impactos tanto do seu ambiente interno, pelas conexões dos seus elementos, quanto do externo, a partir das variáveis ambientais, que a submetem a um processo constante de mudanças.

Analizando a característica de sistema aberto, Cassarro (1997, p. 32) afirma que

As operações da empresa constituem um permanente intercâmbio entre ela e a sua comunidade. Ela oferece seus produtos e/ ou serviços aos mercados em que atua, e retira destes todos os recursos de que necessita: pessoais, equipamentos e tecnologias, matéria-prima, financiamentos etc.

Carlos Alberto Pereira (CATELLI, 2001, p. 38-39) define de maneira semelhante, e vai além ao definir o sistema dinâmico, como se vê:

Como um sistema aberto, a empresa encontra-se permanentemente interagindo com o seu ambiente. Como um sistema dinâmico, realiza uma atividade ou um conjunto de atividades, que a mantém em constante mutação e requerem seja constantemente orientadas ou reorientadas para sua finalidade principal.

A partir da noção de empresa como um sistema, permite-se ao administrador analisar e encontrar os possíveis problemas na consecução da atividade econômica, externa e internamente, possibilitando, desta forma, intervir na atividade estabelecendo novas estratégias e orientações, que permitirão atingir o objetivo pré-determinado, de modo adequado e satisfatório.

Ao mencionar o objetivo primordial da empresa, Mosimann e Fisch (1999, p. 19) entendem que este é uma característica essencial dentro de um sistema, uma vez que as partes que o compõem interagem a fim de atingi-lo, sendo compreendido, portanto, como “[...] o alvo ou desígnio que se quer atingir.”

Ainda de acordo com os autores, cada empresa pode estabelecer diversos objetivos a serem seguidos, mas aquele tido como o fundamental, mais importante e permanente é caracterizado como a missão da empresa, aquela sem a qual não haveria razão para a sua existência. Assim, “A missão estabelece os limites de atuação da empresa e o campo dentro do qual ela pretende crescer e competir, para satisfazer uma necessidade.” (1999, p. 19-20)

Afirmam que a missão da empresa difere do objetivo do empresário, que é o lucro, sendo este entendido como contraprestação do investimento feito. Contudo, é a lucratividade que garante o crescimento e a continuidade da atividade empresarial. É a partir dela que se atinge o objetivo do proprietário e, ao mesmo tempo, mantém a sobrevivência da empresa. (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 21.)

Portanto, é necessário otimizar o resultado econômico da empresa para garantir a sua continuidade e assegurar o cumprimento dos objetivos estabelecidos, seja o objetivo do empresário, seja o objetivo elencado como a missão da empresa.

Outros autores elencam, ainda, os objetivos sociais, além dos econômicos, como os que compõem os objetivos empresariais. Assim, os econômicos são aqueles que se voltam à maximização do processo de conversão de recursos, e os sociais, em contrapartida, referem-se à integração dos objetivos de cada participante da atividade empresarial. (CATELLI, 2001, p. 52)

Nesse sentido, os sociais seriam aqueles atinentes a questões ambientais e ecológicas, de defesa do consumidor, de relacionamento entre empregado e empregador, entre outras, uma vez que a empresa existe e integra-se num determinado ambiente, em que encontram-se outras organizações, entidades e pessoas, as quais busca atender suas necessidades e expectativas. (CATELLI, 2001, p. 53)

Assim, ressalta-se a importância de se atingir os objetivos econômicos, juntamente com os sociais, haja vista que

[...] a empresa realiza suas atividades por meio do uso dos fatores de produção, obtidos em seu ambiente externo, retornando produtos e/ou serviços que satisfaçam alguma necessidade do ambiente. Esse é o meio básico pelo qual a empresa procura garantir sua continuidade. (CATELLI, 2001, p. 54)

Desta forma, percebe-se que os objetivos econômicos são tão importantes quanto os sociais, pois para uma empresa conseguir atingir sua finalidade, para produzir o seu produto ou para prestar o serviço a que se destina, precisa de recursos para tanto. Todavia, os objetivos sociais devem ser considerados, pois através deles é possível definir uma orientação de atuação empresarial, de forma a integrar a empresa, enquanto instituição, e o ambiente em que se encontra, a fim de garantir uma “[...] harmonia em relação às expectativas sociais [...]” (CATELLI, 2001, p. 55)

## 2.3 SUBSISTEMAS EMPRESARIAIS

A empresa, compreendida como um sistema, compõem-se de vários subsistemas, nos quais encontramos a atuação do homem, que é o sujeito que, através da utilização dos recursos necessários, faz a riqueza da empresa crescer. Esses subsistemas, de acordo com Mosimann e Fisch, são interdependentes, e ao interagirem entre si fazem com que a empresa atinja seus objetivos (1999, p.21.)

Guerreiro *apud* Catelli (2001, p. 55) enumera seis subsistemas que compõem o sistema empresa, sendo eles: o subsistema institucional, subsistema organizacional, subsistema de gestão, subsistema de informação, subsistema social e o subsistema físico.

### 2.3.1 Subsistema institucional

A empresa é formada a partir da vontade de determinadas pessoas, que são os seus proprietários, e que trazem consigo crenças e valores, advindos de sua formação social e moral (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 22), que compõem esse subsistema.

E para melhor elucidar, crença pode ser entendida como as convicções de uma pessoa, e os valores “[...] são as apreciações subjetivas que revelam as preferências das pessoas segundo suas tendências e influências sociais a que estão submetidas.”

Assim, de acordo com Carlos Alberto Pereira (CATELLI, 2001, p. 55)

Esse conjunto de crenças, valores e expectativas converte-se em diretrizes que orientam todos os demais componentes do sistema empresa aos resultados desejados e referem-se aos princípios que norteiam o comportamento diante de seus clientes, fornecedores, empregados, comunidade, governo, segmento, tais como: ética, imagem no ambiente externo, credibilidade, confiança em seus produtos, etc.

Portanto, esse subsistema acaba definindo a forma de atuação empresarial, orientando e condicionando, assim, os demais subsistemas na busca dos objetivos

estabelecidos como sua missão, levando em consideração os princípios elencados pelos proprietários, para a consecução da atividade empresarial.

### 2.3.2 Subsistema organizacional

Este subsistema trata da forma como a empresa se organiza, a fim de atingir o seu objetivo maior. Desta forma, trata-se da divisão ou do agrupamento das diferentes atividades que exerce, da estrutura que a empresa adota, da centralização ou descentralização de sua administração, da organização funcional, da delegação de poderes e da atribuição de responsabilidades, e sua correspondente amplitude. (MOSIMANN, FISCH, 1999, p. 22)

### 2.3.3 Subsistema de gestão

Refere-se ao processo de planejamento, execução e controle das atividades a serem desenvolvidas pela empresa.

Para Carlos Alberto Pereira (CATELLI, 2001, p. 56) trata-se do processo responsável pela dinâmica da empresa, na realização de suas atividades, para atingir o seu propósito, estando intimamente relacionado com o subsistema de informação.

Sob este viés, nas palavras de Guerreiro (1989, p. 173) *apud* Mosimann e Fisch (1999, p. 23) “[...] a fase de execução das atividades operacionais é o ponto fundamental que caracteriza o estado dinâmico do sistema empresa.”

E “É suportado pelo sistema de informação, necessário ao planejamento, ao conhecimento da realidade (execução) e ao controle.” (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 23)

### 2.3.4 Subsistema de informação

Trata-se do subsistema de coleta e processamento de dados, do ambiente interno e externo, que geram informações necessárias e úteis aos usuários do sistema, no que cerne à execução e gestão das atividades empresariais. (CATELLI, 2001, 56)

Para Mosimann e Fisch (1999, P. 24) “[...] o objetivo fundamental do subsistema de informações é dar o adequado suporte informativo ao subsistema de gestão, tanto no âmbito gerencial – planejamento e controle – quanto no âmbito da execução das atividades operacionais.”

### 2.3.5 Subsistema físico

É composto por todos os elementos materiais da empresa, que são necessários para a execução da atividade empresarial, como os imóveis e instalação da empresa, por exemplo, e pelos processos físicos das operações realizadas, que “[...] se materializam nas diversas atividades que utilizam recursos para a geração de produtos/serviços.” Sob este aspecto, não está incluso o elemento humano. (CATELLI, 2001, p. 56).

### 2.3.6 Subsistema social

De forma diversa do subsistema físico, neste estão presentes as pessoas, o elemento humano que compõe a empresa, em seus diversos níveis hierárquicos, “[...] com todas as variáveis associadas aos indivíduos de forma isolada e em grupos.” Incluem-se neste subsistema as necessidades vitais, que garantem a sobrevivência do indivíduo; a cultura, que influencia o comportamento individual e coletivo das pessoas; a criatividade, que permite buscar novas soluções para problemas cotidianos; a motivação, que desperta o interesse na atividade empresarial; a liderança, como capacidade de conduzir; o treinamento, que busca o aperfeiçoamento na realização das diversas atividades realizadas pela empresa; e



os objetivos individuais e coletivos, desde que não colidam com os interesses da empresa, que prevalecem àqueles. (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 25).

Tendo em vista toda a configuração da empresa, e os subsistemas que nela estão presentes, permitindo entendê-la como um sistema aberto e dinâmico, passa-se a análise desta, enquanto micro e pequena empresa.

### 3 MICRO E PEQUENA EMPRESA

#### 3.1 CONFIGURAÇÃO

Fazendo uma análise da configuração das micro e pequenas empresas, o que se percebe é que as mesmas podem ser definidas de diversas maneiras, a partir de diferentes critérios.

Belmiro Valverde Jobim Castor (2006, p. 15) demonstra essa diversidade de definições, trazendo inicialmente a definição encontrada no Estatuto da Micro e Pequena Empresa:

Há diversas maneiras de definir micro e pequenas empresas: a Lei Federal nº 9.841/99 – Estatuto da Micro e Pequena Empresa modificada pelo Decreto nº 5.028/04 – utiliza o faturamento como critério para enquadramento em uma ou outra categoria: microempresas teriam até R\$ 433.755,14 anuais e pequenas empresas, até R\$ 2.133.122,00.

Analisa também a definição dada pelo SEBRAE que

[...] classifica como microempresa as organizações produtivas que trabalhem de uma a 19 pessoas e como pequena empresa, as organizações em que trabalhem de 20 a 99 pessoas. Essa classificação é, no entanto, aperfeiçoada pela área de pesquisa do próprio SEBRAE, que distingue as empresas comerciais e de serviço das indústrias. No primeiro caso, as microempresas empregariam de uma a nove pessoas enquanto no caso das indústrias, de 1 a 19 pessoas; já a classificação das pequenas empresas comerciais e de serviços englobaria organizações com 10 a 49 funcionários e as pequenas indústrias, de 20 a 99 pessoas.

É importante esclarecer o papel que o SEBRAE exerce. Assim, de acordo com o portal da instituição, o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae) é uma entidade privada sem fins lucrativos criada em 1972 com a missão de promover a competitividade e o desenvolvimento sustentável dos empreendimentos de micro e pequeno porte. A instituição atua também com foco no fortalecimento do empreendedorismo e na aceleração do processo de formalização da economia por meio de parcerias com os setores público e privado, programas de capacitação, acesso ao crédito e à inovação, estímulo ao associativismo, feiras e rodadas de negócios.

Para Fernanda Kellner de Oliveira Palermo “[...] o SEBRAE é uma instituição técnica de apoio ao desenvolvimento da atividade empresarial de pequeno porte, voltada para o fomento e difusão de programas e projetos que visam à promoção e ao fortalecimento das micro e pequenas empresas.”

Castor, então, finaliza com a definição dada pela nova lei das micro e pequenas empresas, de nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que

[...] amplia e unifica o conceito para estender benefícios fiscais e burocráticos a um maior número de estabelecimentos. De acordo com a nova lei, ‘pequenas’ são aquelas com faturamento bruto anual de até R\$ 2,4 milhões e ‘micro’, as com faturamento bruto anual de até R\$ 240 mil.

De acordo com o SEBRAE, cada estado brasileiro adota critérios distintos e classificam uma empresa enquanto micro ou pequena de acordo com a sua situação econômica e fiscal.

Na prática, observa-se que não há unanimidade na sua definição, tanto porque, como se viu, existem várias formas de conceituá-las, dependendo do critério utilizado e do organismo que a conceitua.

### 3.2 CARACTERÍSTICAS

De acordo com dados do SEBRAE, nove entre dez empresas são classificadas como micro ou pequena empresa, as quais contribuem significativamente na geração de postos de trabalho, podendo ser consideradas como um dos pilares de sustentação da economia brasileira, ao aumentarem a oferta de produtos e serviços, além da própria geração de emprego.

As micro e pequenas empresas geralmente assumem características próprias, que as distinguem das grandes empresas, e de acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) elas geralmente apresentam, dentre outras:

- Baixo volume de capital
- Presença de seus proprietários, sócios e familiares como mão-de-obra
- Poder decisório centralizado
- Ausência de distinção entre a pessoa jurídica e física do proprietário

- Registros contábeis inadequados
- Contratação direta de mão-de-obra não qualificada ou semiquificada
- Baixo investimento de inovação tecnológica
- Dificuldade de acesso ao financiamento de capital de giro
- Alto índice de sonegação fiscal

Assim, é possível verificar que as características dessas empresas decorrem da baixa qualidade gerencial e da utilização da gestão informal.

Além dessas características mencionadas pelo IBGE, Maria Lúcia Melo de Souza Deitos (2002, p. 29) traz também como características:

- Estrutura organizacional simples
- Limitação de recursos humanos
- Ausência de burocracia interna
- Baixo grau de diversificação produtiva
- Limitação de recursos financeiros
- Produção para mercados locais ou especializados
- Proximidade do mercado e do cliente
- Rapidez de resposta
- Flexibilidade e adaptabilidade à mudanças do entorno

Veja-se que a presença de algumas dessas características são desejáveis ao empresário, pois permitem uma reação imediata num ambiente de mudanças constantes, contudo, outras não são, pois representam um obstáculo ao desenvolvimento da atividade e da própria empresa.

A partir dessas características, é necessário explicitar os problemas e dificuldades encontradas por essas empresas na consecução e manutenção de suas atividades.

### 3.3 DIFICULDADES ENFRENTADAS

Como já mencionado, nove entre dez empresas são classificadas como micro ou pequena empresa, de acordo com dados do SEBRAE.

Entretanto, têm-se verificado que na mesma esteira de crescimento do número de natalidade dessas empresas, o número de mortalidade também é

grande, pois elas têm encontrado dificuldades para suportar às pressões cotidianas, como o “[...] aumento na competição, as novas estratégias e estruturas de negócios, o crescimento dos meios de comunicação e informação, a transformação na tecnologia gerencial e as mudanças da própria sociedade como um todo.” (BULGACOV, 1999, p. 219), e acabam por encerrar suas atividades antes mesmo de completar cinco anos de atividade.

Isso porque, de acordo com Osmar Coronado

A instabilidade do ambiente empresarial vivida nos dias atuais concorre para um elevado número de abertura e fechamento de empresas. Ao mesmo tempo que oferece novos nichos para serem explorados, o mercado é tão competitivo, que acaba selecionando as empresas, sobrevivendo somente as que são capazes de se adaptar às mudanças e de promover mudanças [...] (2006, p. 18)

Assim, as micro e pequenas empresas acabam se tornando as principais vítimas, eis que muitas vezes

[...] com dificuldade de acesso a novas tecnologias ou mesmo por falta de habilidade para interpretar os cenários e tendências apontados pelo mercado, continuam trilhando um caminho já conhecido, mas nem por isso menos perigoso, ou seja, comercializam os mesmos produtos e serviços da mesma forma que os oferecem ao mercado há décadas. (CORONADO, 2006, p. 19)

Desta forma se identifica que, ainda que o número de micro e pequenas empresas cresça, o mesmo número acaba por reduzir em virtude da falta de preparo e de apoio adequado à essas empresas, que não conseguem gerir sua atividade de forma satisfativa.

Maria Lúcia Melo de Souza Deitos traz a falta de recursos financeiros como uma das maiores dificuldades encontradas por essas empresas, pois limita a possibilidade de investimentos necessários para o desenvolvimento de sua atividade e até mesmo para sua sobrevivência. Assim, seria necessário, do ponto de vista da autora, “[...] viabilizar políticas de financiamento em apoio a estas empresas [...]” (2002, p. 32-33)

Isso se justifica, pois conceder empréstimos a empresas pequenas corresponde a um risco muito maior em comparação à empréstimos concedidos a grandes empresas, uma vez que estas oferecem uma garantia muito maior de retorno do investimento que àquelas.

Outro problema que se destaca diz respeito ao gerenciamento, que decorre do tempo de dedicação do sócio-gerente à empresa e da capacitação para gestão (DEITOS, 2002, p. 33)

O problema se instaura quando o sócio acaba desenvolvendo outras atividades, fora da empresa, não se dedicando à esta, o que acaba por trazer prejuízos em termos de gestão, assim como a falta de capacitação empresarial do gestor, que desconhece as técnicas básicas para gerir a empresa.

Sob este prisma e de acordo com o SEBRAE, muitos defendem que as razões para a mortalidade das micro e pequenas empresas seriam a instabilidade econômica, e as consequências que dela decorrem e que são de ordem econômica.

De fato, verifica-se que esses são motivos contundentes e relevantes, pois podem representar o fim das atividades desempenhadas por essas organizações, ocasionando o seu fechamento. Porém, os fatores econômicos não são as principais causas.

Desta forma, através de pesquisas o SEBRAE identificou que o maior problema situa-se na falta de planejamento financeiro e estratégico, haja vista o despreparo das pessoas que passam a administrar essas empresas.

Para Justin G. Longenecker, Carlos W. Moore e J. William Petty

Muitas empresas pequenas são marginais ou não-lucrativas, lutando para sobreviver a cada dia ou mês. Na melhor das hipóteses, redem apenas uma quantia insignificante para seus proprietários. A razão para sua condição fica imediatamente evidenciada para alguém que examina suas operações. Eles 'levam' suas empresas, mas é exagero dizer que estas são 'gerenciadas'. (1997, p. 420)

Isso se verifica pois as micro e pequenas empresas, geralmente, não se utilizam de nenhum tipo de planejamento, não tem definida a missão da empresa, não possuem um modelo de gestão e não controlam suas atividades e seus resultados.

Essa situação se intensifica em função da ausência de conhecimentos, por parte do administrador, do mercado em que atua, das formas de controle e da própria situação da empresa.

Pois,

Sem um conhecimento abrangente e prático da empresa, você não consegue realmente visualizá-la como poderia ser, e não simplesmente

como ela é. Os problemas e as oportunidades passam despercebidos e ignorados, perdendo-se as possibilidades de aprimorar a empresa. (RESNIK, 1990, p.225-226)

Portanto, vislumbra-se a necessidade de se implementar um sistema de gestão empresarial, que envolva planejamento, execução e controle nessas empresas.

## 4 PROCESSOS DE GESTÃO DAS EMPRESAS

### 4.1 GESTÃO

Analizando a etimologia da palavra gestão, a mesma quer dizer administração, gerência.

Segundo Chiavenato (1994, p.3) gerir significa

[...] interpretar os objetivos propostos pela empresa e transformá-los em ação empresarial por meio de planejamento, organização, direção e controle de todos os esforços realizados em todas as áreas e em todos os níveis da empresa, a fim de atingir tais objetivos.

Assim, vislumbra-se a necessidade de identificarmos o que configura a atividade de gestão em uma empresa, e nas palavras de Catelli (1999, p. 57) ela é “[...] responsável por sua dinâmica, pela qualidade de suas respostas ao ambiente, pela manutenção de um equilíbrio em sua estrutura, bem como pela definição de seus objetivos.” E continua ao afirmar que “Toda empresa possui um modelo de gestão, que se constitui de um conjunto de crenças e valores sobre a maneira de administrá-la.”

Através do modelo de gestão é possível identificar a razão da existência de uma empresa ou organização, e a contribuição para a eficiência, que corresponde a um trabalho bem feito, e eficácia, entendida como o grau em que é satisfeita uma expectativa, de modo a garantir a continuidade da organização, bem como a geração de empregos e resultados. (PEREZ JUNIOR; PESTANA; FRANCO, 1995, p. 11)

Mosimann e Fisch vão um pouco além ao definir o modelo de gestão

[...] como sendo a representação abstrata, por meio de idéias, valores e crenças, expressas ou não por meio de normas e regras que orientam o processo administrativo da empresa. O modelo de gestão envolve: objetivos, princípios organizacionais, princípios de delegação de poder e princípios de avaliação de desempenho. (1999, p. 29)

Tendo em vista que o modelo de gestão visa estabelecer os princípios e critérios básicos que norteiam a atividade empresarial, José Hernandez Perez



Junior, Armando Oliveira Pestana e Sergio Paulo Cintra Franco (1995, p.12-13) definem os componentes deste modelo, a iniciar pela definição das crenças e valores, eis que elas refletem a postura da empresa, pois influenciarão toda e qualquer operação.

Continuam com a definição da missão e filosofia da empresa, esta definida de acordo com as crenças e valores individuais de cada um dos sócios ou administradores, e aquela, como já se viu, enquanto o objetivo maior da empresa.

Por fim, definem como outro componente a determinação dos propósitos básicos que “[...] representam o resultado esperado pelo cumprimento da missão da empresa.”

Portanto, “O modelo de gestão adotado representa a forma pela qual a empresa irá desenvolver seu negócio. Esse modelo é decorrente da missão estabelecida e dos propósitos e objetivos a serem alcançados.” (1995, p. 16)

Mosimann e Fisch afirmam que todo modelo de gestão deve estar acompanhado de um processo de gestão, que envolve planejamento, execução e controle, que seja dinâmico, flexível e “[...] adaptável às mudanças, com estilo participativo, voltado para a eficácia empresarial.” (1999, p. 29)

A gestão empresarial pode ser subdividida em gestão operacional, econômica e financeira. (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 29-30)

A gestão operacional está voltada para a execução das atividades da empresa, da forma como ela trabalha, estando disseminada em todas as áreas da empresa.

A gestão financeira, por sua vez, trabalha com a programação financeira da empresa, ou seja, com a aquisição dos recursos monetários necessários para a consecução dos objetivos empresariais, e com a distribuição eficiente desses fundos.

E por fim, de acordo com Mosimann e Fisch (1999, p. 30-31), na gestão econômica

[...] procura-se avaliar a forma pela qual a empresa atinge seus resultados econômicos, e tem como ponto de sustentação o planejamento e o controle. A gestão econômica consolida as demais, tendo em vista que as atividades em uma empresa devem estar voltadas para o resultado econômico da mesma.

Os autores sintetizam ainda que

[...] a gestão econômica preocupa-se com o resultado econômico de todas as áreas da empresa – não de alguns segmentos isolados – na busca da otimização do resultado global, pois nem sempre a maximização do resultado das partes contribui para a otimização do resultado da empresa.  
[...] A gestão econômica, portanto, preocupa-se com o resultado econômico das diversas áreas da empresa, para que esta alcance a eficácia.

Portanto, a gestão da empresa se subdivide em três, como exposto acima, e esta subdivisão está presente em toda e qualquer área de atividade da empresa, “[...] porque todas as suas áreas podem ser tratadas como miniempresas dentro de uma empresa maior.” (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 36)

E todas essas diversas áreas têm por objetivo dar suporte à gestão da empresa, a fim de que esta possa atingir o seu objetivo maior. Neste aspecto, veja-se que cada área não pode ter um objetivo diverso do objetivo da empresa, e em cada uma das áreas também se encontra um processo de gestão, pois em todas elas são tomadas decisões.

Sob este enfoque, Mosimann e Fisch (1999, p. 37) ensinam que “[...] o processo decisório das áreas deve estar sempre integrado ao processo decisório global, porque as áreas existem para que a empresa obtenha melhores resultados na busca de sua eficácia.”

Assim, o processo de gestão, ou processo decisório, é composto pelas etapas de planejamento, execução e controle.

## 4.2 PLANEJAMENTO

Maximiano (2008, p. 113) afirma que “Planejar é ao mesmo tempo um processo, uma habilidade e uma atitude. Assim como o contrário de eficiência é desperdício, o contrário de planejamento é improvisação. O planejamento é a mais importante das funções gerenciais.”

Na perspectiva de uma empresa, esta deve e “[...] precisa se planejar porque o conhecimento de seu futuro é extremamente limitado.” (NAKAGAWA, 1993, p. 26) haja vista que não é possível prever os acontecimentos no decorrer da existência da

empresa, já que os riscos no exercício da atividade empresarial existem e perduram de forma constante.

Daí a necessidade do planejamento. E nas palavras de Cassarro a atividade de “Planejar é estabelecer, com antecipação, a linha de conduta a trilhar, os recursos a empregar, e as etapas a vencer para que um determinado objetivo possa ser realizado, com eficiência e eficácia.” (1997, p. 61)

Desta forma, o planejamento é uma função que deve ser desempenhada no âmbito de todo um processo de gestão administrativa, e não apenas enquanto uma atividade que compete a uma ou mais pessoas.

Mais que isso, “O planejamento deve ser um processo permanente, no qual o empresário deve estabelecer os rumos, os objetivos, os recursos envolvidos e o plano de trabalho.” (BULGACOV, 1999, p. 224)

Para Catelli (1999, p. 147)

O planejamento é feito não apenas por causa da globalização, das incertezas, do aumento da competição, ou das novas tecnologias, que tornam o ambiente mais inseguro e cheio de riscos, planeja-se porque existem tarefas a cumprir, atividades a desempenhar, enfim, produtos a fabricar, serviços a prestar. Deseja-se fazer isso da forma mais econômica possível, coordenando o uso de diferentes recursos, humanos, materiais, financeiros, tecnológicos, cada um a seu tempo, com suas especificidades próprias, para que os objetivos possam ser atingidos. Ao lado disso, a empresa precisa perdurar no tempo, ter continuidade, maximizando o fluxo de benefícios para os acionistas, empregados, clientes, fornecedores e demais entidades da sociedade.

O planejamento visa manter o equilíbrio entre a oferta e a demanda, de modo a conseguir atingir determinados objetivos da empresa, tidos como básicos e essenciais, pois asseguram o desenvolvimento e a manutenção das suas atividades, ou em outros termos, garantem a continuidade da empresa. (CASSARRO, 1997, p. 68)

Com base nos ensinamentos de Cassarro,

O planejamento é a seleção entre alternativas de cursos futuros de ação, para a empresa como um todo e para cada uma de suas partes. Um plano será eficiente quando, colocado em ação, conseguir atingir os objetivos com um mínimo de conseqüências indesejáveis e com ganhos reais superiores aos custos incorridos. (1997, p. 69)

O planejamento, nesse sentido, constitui-se num instrumento muito importante no âmbito empresarial, pois ele dá segurança ao administrador que está preparado para agir no caso de uma ocorrência inesperada, mas planejada.

Isto porque o que se visa com o planejamento é tentar prever as ocorrências futuras, a fim de preparar o gestor da atividade empresarial para os infortúnios que possam vir a ocorrer e, mais ainda, define uma situação futura desejada pela empresa, e os meios que precisará para alcançá-la.

Nas palavras de Sergio Bulgacov

O propósito do planejamento pode ser definido como o desenvolvimento de processos, técnicas e atitudes administrativas, as quais proporcionam uma situação viável de avaliar implicações futuras de decisões, presentes em função dos objetivos empresariais que facilitarão a tomada de decisão no futuro, de modo mais rápido, coerente, eficiente e eficaz. Dentro desse raciocínio, pode-se afirmar que o exercício sistemático do planejamento tende a reduzir a incerteza envolvida no processo decisório e, conseqüentemente, provocar o aumento da probabilidade de alcance dos objetivos estabelecidos [...]

Além disso, o fato de o planejamento ser um processo de estabelecimento de um estado futuro desejado e um delineamento dos meios efetivos de torná-lo realidade justifica que ele anteceda à decisão e à ação. (1999, p. 224-225)

Assim, o planejamento é uma fase que auxilia o processo de decisão, pois precede a toda e qualquer ação dentro da empresa, e acaba implicando na interação entre todos os membros, de todas as áreas, a fim de se conseguir atingir os objetivos delineados, a partir da cooperação e da união de esforços.

De acordo com Carlos Lopes, *apud* Mosimann e Fisch

A sofisticação tecnológica, os imensos mercados que se abriram e as maneiras de se chegar a eles, a produção em massa, a concepção de tecnoestrutura empresarial, a acirrada competição inter e intranacional exigem do administrador extraordinária atenção à necessidade de, com razoável antecedência, estabelecer missões e objetivos da empresa, estudar e selecionar os caminhos alternativos, implantar a estrutura e implementar os planos e idéias escolhidas. Em outras palavras, PLANEJAR. (1999, p. 42)

De forma mais sucinta, o planejamento é considerado um processo que engloba avaliação e tomada de decisões numa perspectiva futura e provável, com vistas a definir um plano “[...] para atingir uma situação futura desejada, com base nas informações sobre as variáveis ambientais, crenças e valores, missão, modelo

de gestão, estrutura organizacional preestabelecidas e a consciência da responsabilidade social” (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 44)

De acordo com Maximiano (2009, p. 121) esse plano deve conter:

- Objetivo: qual situação deverá ser alcançada.
- Curso de ação: o caminho para atingir o objetivo.
- Previsão dos recursos necessários para realizar o objetivo.
- Meios de controle: formas de controlar as atividades e o consumo dos recursos, para assegurar a realização dos objetivos.

Neste sentido, do planejamento se extrai um plano que deve prever os objetivos da empresa, os meios para atingi-lo e os seus instrumentos de controle.

Algumas das características do planejamento são definidas por Mosimann e Fisch (1999, p. 45), para quem:

- a) O planejamento antecede as operações, que devem ser compatíveis com o estabelecido no planejamento.
- b) O planejamento está presente em toda empresa, ainda que não expresso ou difundido, mas presente, ao menos, na mente do dirigente.
- c) O planejamento deve ser dinâmico, associado a um controle permanente, de forma a permitir a sua adaptação às mudanças ambientais.
- d) O planejamento tende a reduzir as incertezas e os riscos envolvidos no processo decisório, aumentando a possibilidade de atingir os objetivos estabelecidos.
- e) O planejamento deve interagir com o controle constantemente, a fim de verificar o que está sendo eficaz, pois planejamento sem controle não tem eficácia.
- f) Associado ao controle, o planejamento serve para a avaliação de desempenho da empresa e das suas áreas.

Sergio Bulgacov (1999, p. 225-226) estabelece algumas vantagens do planejamento, como se passa a expor:

- Interações: permitem visualizar antecipadamente os reflexos das ações de uma área sobre as outras. Isso porque o planejamento não pode ser visto como um ato isolado, mas sim como um processo composto de ações inter-relacionadas e interdependentes, que visam alcançar os objetivos estabelecidos.

- Opções: o planejamento oferece a oportunidade de visualizar alternativas de cenários e simulações.
- Evitar surpresas: o planejamento é um instrumento de antecipação de situações, permitindo que as empresas evitem problemas ou dificuldades inesperadas, desenvolvendo alternativas de ação.
- Viabilidade e coerência interna: o planejamento permite que os vários objetivos da empresa sejam alcançados numa estrutura unificada e harmônica.

O planejamento pode ser classificado da seguinte maneira: planejamento estratégico, planejamento tático e planejamento operacional.

Contudo, neste trabalho analisaremos apenas os planejamentos estratégico e operacional, a fim de atingir o objetivo do presente estudo.

#### 4.2.1 Planejamento Estratégico

Inicialmente é interessante analisarmos o conceito de planejamento estratégico, para tanto veja-se o entendimento de Masayuki Nakagawa (1993, p. 51), para quem o planejamento estratégico “[...] define políticas, diretrizes e objetivos estratégicos e tem como produto final o equilíbrio dinâmico das interações da empresa com suas variáveis ambientais.”

Nas palavras de Mosimann e Fisch (1999, p. 47) pode-se conceituar

[...] planejamento estratégico como aquele planejamento que, centrado na interação da empresa com seu ambiente externo, focalizando as ameaças e oportunidades ambientais e seus reflexos na própria empresa, evidenciando seus pontos fortes e fracos, define as diretrizes estratégicas.

De acordo com os autores (1999, p. 46-47), pode-se entender por pontos fortes, as variáveis internas que criam uma condição favorável para a empresa, em relação ao ambiente em que se encontram, enquanto os fracos são as variáveis internas que geram uma situação desfavorável, mas ambas controláveis.

Por oportunidade se entende a variável externa e que não está passível de controle por parte da empresa, mas que propicia uma condição favorável à empresa, desde que mantidas as mesmas condições e interesses em usufruí-la, enquanto as

ameaças, também externas e não controláveis, criam situações desfavoráveis para a empresa.

A partir dessas referências, veja-se que a empresa em constante interação com o ambiente em que se encontra, precisa se planejar levando em consideração esses fatores internos e externos.

No planejamento estratégico é que se verificam e se identificam os fatores externos e o potencial interno da empresa, a fim de se atingir as metas e objetivos traçados, dentro de um determinado período de tempo.

Assim, a partir de tal análise, é possível se traçar um rumo, um caminho a ser percorrido pela empresa, para garantir o resultado desejado.

Os passos para a elaboração de um planejamento estratégico compreende (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2002, p. 12)

- A determinação da missão e filosofia da empresa.
- A análise ambiental, que inclui:
  - a) A identificação dos fatores-chaves de sucesso
  - b) A análise das variáveis ambientais críticas internas e externas
- O estabelecimento de diretrizes e objetivos estratégicos.
- A determinação de estratégias.
- A avaliação dessas estratégias

Para Mosimann e Fisch,

As diretrizes estratégicas são os grandes caminhos adotados para melhor interagir com o ambiente, dada a missão a ser cumprida e as vantagens e limitações da empresa nesse sentido. Eles compreendem as políticas, os objetivos e os princípios no âmbito estratégico. As políticas são parâmetros usados para tomada de decisões repetitivas. Os objetivos são os alvos que a empresa busca atingir. Os objetivos geralmente estão atrelados às funções primordiais da empresa, tais como: produtos, mercados, pesquisas, lucratividade, recursos e responsabilidade social. Os princípios são as regras de condução ao objetivo. (1999, p. 48)

Em suma, o planejamento estratégico deve ser um instrumento de reflexão dos gestores, para questionar o que está sendo feito e se está sendo feito de maneira adequada e, mais que isso, deve ser um instrumento de transformação, ao analisar os erros, e projetar novos programas, métodos, estratégias, com vistas a alcançar o resultado desejado.

Assim, o planejamento estratégico permite que os gestores tenham um conhecimento geral e completo da real situação da empresa, a partir da identificação das ameaças e das oportunidades e da verificação dos pontos positivos e negativos da empresa, para que na elaboração de um plano de ação, com a definição das diretrizes, metas e objetivos, se utilize das ferramentas adequadas para alcançar a missão da empresa.

O planejamento estratégico dá suporte ao planejamento operacional, uma vez que, como se verá, ele define a materialização das metas estratégicas.

#### 4.2.2 Planejamento Operacional

Como dito, nessa fase ocorre a materialização das metas definidas pelo planejamento estratégico, na qual ocorre a identificação e a escolha das alternativas operacionais que viabilizem a consecução das diretrizes definidas.

Assim, “O planejamento operacional consiste na definição de políticas e metas operacionais da empresa, consubstanciadas em planos para um determinado período de tempo, em consonância com as diretrizes estratégicas estabelecidas.” (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 49)

É nesta fase em que se define as ações a serem tomadas com vistas a atingir as metas estabelecidas, bem como a elaboração do orçamento necessário para tanto.

Nesse sentido, “[...] os planos operacionais definem *como* chegar aos objetivos – as ações específicas e os recursos necessários para implementar os cursos de ação selecionados e realizar os objetivos.” (MAXIMIANO, 2008, p. 160)

Para Maximiano (2009, p. 133), o processo de planejamento operacional compreende:

- Identificação e análise dos objetivos.
- Elaboração de cronogramas.
- Elaboração de orçamentos.
- Identificação e avaliação de riscos.
- Previsão dos meios de controle.



Já a sua execução ocorre em diversas fases, as quais contam com o suporte e apoio do sistema de informações.

Mosimann e Fisch (1999, p. 49) analisam as etapas, sendo que a primeira corresponde ao desenvolvimento de políticas operacionais alternativas, que sejam parâmetros para possíveis tomada de decisões repetitivas decorrentes do planejamento estratégico.

A segunda diz respeito “[...] a escolha das políticas operacionais, as quais implementam o sistema de informações.” E a última diz respeito à elaboração dos planos alternativos.

Para a seleção do plano mais adequado, “[...] o sistema de informações armazena as alternativas e ativa os modelos de simulação, fornecendo o resultado de cada plano, dos quais o escolhido é aquele que mais contribui para a eficácia, segundo o modelo de decisão dos gestores.”

O plano deve conter:

- Políticas operacionais.
- Objetivos operacionais.
- Ações a serem executadas.
- Procedimentos.

Esse plano, resultante do planejamento operacional, passa a ser denominado como plano orçamentário.

### 4.3 EXECUÇÃO E CONTROLE

Antes mesmo de ingressarmos no tema do controle, trataremos da fase de execução, de maneira sucinta, que é a etapa em que as coisas acontecem. Sendo que as coisas devem ocorrer de acordo com o planejado anteriormente. (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 37)

É a fase em que as atividades são realizadas, “[...] por meio da aplicação de energia física, intelectual e interpessoal, para fornecer produtos, serviços e idéias.” (MAXIMIANO, 2009, p. 188)

Segundo Osmar Coronado (2006, p. 12)

É a fase em que as ações planejadas são implementadas, isto é, a prática daquilo que foi planejado a fim de alcançar os objetivos estabelecidos. Compreende a escolha das melhores alternativas de ação a fim de obter o melhor resultado possível diante de determinadas condições.

Nesta etapa, portanto, são armazenados os dados atinentes ao desempenho realizado para, posteriormente, comparar com o que foi planejado e o que foi obtido, na fase do controle. (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 38)

A fase de execução e controle, desta forma, estão intimamente relacionadas, pois

O processo de execução consiste em realizar atividades planejadas. Para que as atividades sejam executadas de acordo com o planejado, os gerentes utilizam o processo de *controle*. A palavra *controle* indica um processo administrativo em que as atividades (ou seu resultado) são comparadas com o que foi planejado (os objetivos). Se houver discrepância entre os objetivos e os resultados, alguma ação corretiva é praticada para assegurar a realização dos objetivos. O processo de controle também pode indicar a necessidade de alterar o próprio objetivo. (MAXIMIANO, 2008, p. 317)

Nesse sentido, o controle caracteriza-se por ser um instrumento administrativo apto a atingir o pleno desempenho da empresa, instrumento este que que vêm sendo exigido pela expansão empresarial, e a correspondente alteração que ocorre em seu ambiente. (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 70)

Para Maximiano (2009, p. 189) o

*Controle* é o processo de produzir e usar informações para tomar decisões, sobre a execução de atividades e sobre os objetivos. As informações e decisões de controle permitem manter uma organização ou sistema orientado para seu objetivo (ou objetivos). Ao exercer a função de controle, você trabalha como o piloto de um veículo, monitorando constantemente o aparelho [...] para que ele se mantenha na rota, desvie-se dos acidentes e chegue ao destino.

Assim, Mosimann e Fisch (1999, p. 71), inspirados pelo raciocínio de Djalma Oliveira, entendem que controle pode ser definido

[...] como a função do processo administrativo que, mediante a comparação com padrões previamente estabelecidos, procura medir e avaliar o desempenho e o resultado das ações, com a finalidade de realimentar os tomadores de decisões, de forma que possam corrigir ou reforçar esse desempenho ou interferir em funções do processo administrativo, para assegurar que os resultados satisfaçam aos desafios e aos objetivos estabelecidos.

Sob este prisma, observa-se que o controle permite ao gestor ter uma visão ampla das atividades realizadas, bem como o desempenho de cada uma delas, oportunizando-lhe realizar as correções e ajustes que julgar necessários, de acordo com os parâmetros anteriormente definidos, com o intuito de garantir o perfeito funcionamento da empresa.

Nas palavras de Osmar Coronado “O controle serve para que a empresa possa acompanhar, ao longo da execução, seu desempenho, realizando possíveis correções em seu rumo.” (2006, p. 12)

Assim, para que o controle possa realizar tais correções, o seu processo envolve a comparação daquilo que foi planejado, e do que foi realizado, demonstrando a estreita relação entre planejamento e controle, razão pela qual Josué Brisolla, *apud* Mosimann e Fisch estabelece que “[...] sem planejamento não há padrões, sem padrões não há controle e sem controle o planejamento não tem sentido.”

Mais ainda, Perez Junior, Pestana e Franco (1997, p.41) afirmam que o planejamento estratégico se constitui no principal instrumento de orientação e controle de todas as atividades da empresa.

Para Gomes e Sallas (1999, p, 25), o controle contribui para a manutenção e melhoria da posição competitiva e a consecução das estratégias, planos, programas e operações da empresa na medida em que garante que as atividades de uma empresa se realizem da forma desejada pelos membros da organização.

Influenciados por inúmeros autores, Mosimann e Fisch (1999, p. 72-73) estabelecem um conceito para controle, como sendo “[...] uma fase do processo decisório em que, com base no sistema de informações, é avaliada a eficácia empresarial e de cada área (não apenas em termos econômicos), resultando daí ações que se destinam a corrigir eventuais distorções.”

O processo de controle, sob este aspecto, fornece informações que possibilitam tomar decisões sobre (MAXIMIANO, 2008, p. 319):

- Quais objetivos devem ser atingidos por uma organização ou sistema.
- O desempenho da organização ou sistema em comparação com os objetivos.

- Riscos e oportunidades no trajeto desde o início das atividades até o objetivo.
- O que deve ser feito para assegurar a realização dos objetivos.
- A eventual necessidade de mudar o objetivo.

Nesse sentido segue Campiglia, para quem o controle é considerado “[...] o conjunto de informações e de ações cujo objetivo é manter o curso das operações dentro de um rumo desejado.”

Controlar, em essência, é um processo de tomar decisões que tem por finalidade manter um sistema na direção de um objetivo, com base em informações contínuas sobre as atividades do próprio sistema e sobre o objetivo. O objetivo torna-se o critério ou padrão de controle e avaliação do desempenho do sistema [...] (MAXIMIANO, 2009, p. 190)

Portanto, o controle é uma atividade gerencial de grande importância e relevância para o sucesso da empresa, não podendo ser ignorado pelos gestores, uma vez que ele é o responsável por verificar os erros cometidos, e corrigi-los, com intuito de manter a empresa no caminho planejado ou, até mesmo, alterar o rumo a ser percorrido.

Assim, a função de controle deve ser preocupação contínua dos responsáveis pelo destino das organizações, visto que a gerência sabe que nenhum planejamento ou coordenação, por melhores que sejam, podem assegurar os objetivos pretendidos que possam ser atingidos. O ambiente dos negócios é complexo e escorregadio, cheio de imprevistos que nunca se deixam antever por inteiro nas fases de planejamento ou de coordenação. (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2002, p. 80)

O controle, nesse sentido, corresponde ao processo no qual a empresa segue os planos definidos, acata as políticas da administração e utiliza-se dos instrumentos necessários para verificação do seu desempenho.

## 5 CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO EMPRESARIAL

### 5.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS ACERCA DO SURGIMENTO DA CONTROLADORIA

De acordo com Orleans Silva Martins, a Controladoria surgiu no início do século XX, nas grandes corporações norte-americanas, com o intuito de realizar rígido controle sobre os negócios das empresas.

Após a Revolução Industrial, houve uma proliferação de empresas, que passaram a fundir e instituir grandes corporações, sob as mais diversas formas, com controle centralizado.

Esse crescimento passou a exigir dos gestores um controle central das atividades, e a controladoria surgiu, assim, para suprir as necessidades informacionais que subsidem o processo de tomada de decisão.

Assim, o crescimento e a expansão geográfica das organizações, bem como o aumento da complexidade das atividades, aliados às tendências de descentralização da gestão nas empresas, exigiram a criação da figura do *controller*, bem como a sua presença nos diversos setores das empresas.

A partir da década de 60, principalmente nos Estados Unidos, a função do *controller* ganha espaço e destaque entre os gestores das empresas, e a controladoria passa a criar relatórios gerenciais contextualizados à tecnologia de informação disponível na época.

A partir da década de 70, o mundo passa por transformações econômicas e a controladoria passa a se deslocar dos princípios contábeis inicialmente aceitos, para prestar maior transparência e significado nas informações gerenciais, ajustando-se à nova realidade que começava a despontar.

Já no Brasil, a partir da década de 60, surge uma grande demanda por profissionais da área de controladoria.

A figura do *controller* surge com a chegada de empresas multinacionais no país, em que os profissionais da área vinham ao Brasil a fim de ensinar as práticas contábeis, desenvolvendo sistemas de informações que fossem capazes de atender aos diferentes tipos de usuários da Contabilidade, inclusive para manter um adequado sistema de controle sobre as operações dessas empresas.

A consolidação dos profissionais da controladoria no mercado nacional se deu a partir da década de 80, coincidindo com o crescimento no volume de investimentos feitos no país por organizações estrangeiras.

Dentre os fatores que impulsionaram tais investimentos, pode-se mencionar a própria instalação de empresas estrangeiras no país; a maior penetração de empresas multinacionais que aumentou a competitividade com as nacionais, forçando-as a se reestruturar; o aumento na complexidade das atividades desenvolvidas pelas empresas; a abertura de mercado iniciada no governo de Fernando Collor, que facilitou a importação e, conseqüentemente, o ingresso de capital no país; a estabilização econômica instituída pelo Plano Real, no governo de Fernando Henrique Cardoso, a fim de combater a inflação; assim como o crescimento da economia brasileira, com o fim da inflação.

De lá pra cá, a controladoria viu-se ganhando força com o passar dos anos, e hoje é considerada um instrumento de grande valia na administração das empresas.

## 5.2 ANÁLISE DOS ASPECTOS GERAIS DA CONTROLADORIA

Tendo em vista a complexidade das atividades e da grande competitividade encontrada no mercado nos dias atuais, têm-se exigido dos administradores um gerenciamento cada vez mais eficiente e eficaz.

Isto se justifica, uma vez que as empresas se encontram num processo constante de mudanças, que acabam por afetar a organização, fazendo com que busquem os meios adequados para garantir sua sobrevivência, e aqui vislumbra-se a necessidade de intensificar ou, ainda, reestruturar sua gestão, para assegurar a eficácia desejada.

Na busca deste novo gerenciamento, a controladoria exerce um papel de destaque ao apoiar e fornecer subsídios necessários aos gestores no planejamento e no controle das atividades desenvolvidas pelas empresas.

De acordo com Lauro Brito de Almeida, Claudio Parisi e Carlos Alberto Pereira (CATELLI, 2001, p. 344), a controladoria deve ser analisada sob

[...] dois vértices: o *primeiro* como *ramo do conhecimento* responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual, e o *segundo* como *órgão administrativo* respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informação.

Enquanto um ramo de conhecimento, a controladoria

[...] é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos Gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas. (CATELLI, 2001, p. 344)

Na mesma esteira Mosimann e Fisch (1999, p. 88) entendem que a controladoria, como uma área de conhecimento humano, tem fundamentos, conceitos, princípios e métodos baseados em diversas ciências, pois a vislumbram como um corpo de doutrinas relativas à gestão econômica.

Pela ótica de órgão administrativo, a controladoria é a responsável pela coordenação e disseminação da teoria, dos conceitos e dos sistemas de informações, bem como sendo considerada “[...] como órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores que conduzam à otimização do resultado global da organização.” (CATELLI, 2001, p. 345)

Para Mosimann e Fisch (1999, p. 88), como órgão ela estaria adstrita a sua “[...] missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa [...]”

Assim, como órgão administrativo que é, ela tem por objetivo garantir as informações necessárias e adequadas aos gestores, quanto ao processo decisório, com o intuito de colaborar para a obtenção da eficácia empresarial, num aspecto econômico, por meio da coordenação dos esforços dos gestores. (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 88)

Nesse sentido,

A Controladoria é por excelência uma área coordenadora das informações sobre gestão econômica; no entanto, ela não substitui a responsabilidade dos gestores por seus resultados obtidos, mas busca induzi-los à otimização do resultado econômico. Portanto, os gestores, além de suas especialidades, devem ter conhecimento adequado sobre gestão econômica, tornando-se gestores do negócio, cuja responsabilidade envolve as gestões operacional, financeira, econômica e patrimonial de suas respectivas áreas. (CATELLI, 2001, p. 346)

Sergio Bulgacov (1999, p. 259) afirma que as informações prestadas pela controladoria “[...] são uma das fontes informacionais primárias para organizações [...]” e que tais informações “[...] ajudam trabalhadores, gerenciadore e executivos em organizações a tomarem melhores decisões.”

A partir da noção de empresa como um sistema, como já visto, em que se faz necessária a análise do todo, a controladoria passa a ser responsável por “Assegurar a otimização do resultado econômico da organização” (CATELLI, 2001, p. 346).

Nas palavras de Ivam Ricardo Peleias (2002, p. 16)

Para que se alcancem os resultados esperados, deve haver uma área da organização que detenha a *visão do todo* e possua instrumentos para a otimização das ações empreendidas e das decisões tomadas. Isso permite definir esta missão para a controladoria: assegurar a otimização do resultado econômico da organização.

Da mesma forma segue Sandra Figueiredo e Paulo Cesar Caggiano, para quem “A missão da Controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global.” (2004, p. 26)

De acordo com Mosimann e Fisch (1999, p. 90), a controladoria tem por objeto a gestão econômica, “[...] ou seja, todo conjunto de decisões e ações orientado por resultados desejados mensurados segundo conceitos econômicos.”

Assim, para os autores, sua missão seria a otimização dos resultados econômicos da empresa, com a finalidade de garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços de todas as áreas. (1999, p. 90)

Nas palavras de Clóvis Luiz Padoveze (2003, p. 36)

A controladoria tem como missão suportar todo o processo de gestão empresarial por intermédio de seu sistema de informação, que é um sistema de apoio à gestão. O sistema de informação de Controladoria é integrado com os sistemas operacionais e tem como característica essencial a mensuração econômica das operações para planejamento, controle e avaliação dos resultados e desempenho dos gestores das áreas de responsabilidade.

Lauro Brito de Almeida, Claudio Parisi e Carlos Alberto Pereira (CATELLI, 2001, p. 347) elencam, ainda, alguns objetivos definidos, com o intuito de cumprir a missão, sendo eles:



- A promoção da eficácia organizacional;
- A viabilização da gestão econômica; e
- A promoção da integração das áreas de responsabilidade.

Para os autores “Atingir este conjunto de objetivos significa a obtenção de resultados econômicos de acordo com as metas e condições estabelecidas, decorrentes de decisões tomadas sob a ótica de gestão econômica num enfoque de abordagem sistêmica.”

Portanto, a controladoria (PELEIAS, 2002, p. 13)

[...] é definida como uma área da organização à qual é delegada autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades que possibilitem o adequado suporte ao processo de gestão. Essas decisões se referem à definição de formas e critérios de identificar, prever, registrar e explicar eventos, transações e atividades que ocorrem nas diversas áreas nas organizações, para que a eficácia empresarial seja assegurada.

E que

A atuação da controladoria abrange a totalidade do processo de formação de resultados na empresas, considerando os aspectos tecnológicos, operacionais, estruturais, sociais, quantitativos e outros que sejam necessários, de acordo com o tipo de organização no qual essa área venha a ser implantada.

Assim, a controladoria é uma área da organização com funções de gestão, decisão e informação, cuja missão é otimizar o desempenho econômico de uma empresa, com vistas a assegurar que esta atinja seus objetivos.

### 5.3 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

De acordo com Lauro Brito de Almeida, Claudio Parisi e Carlos Alberto Pereira (CATELLI, 2001, p. 349), a controladoria exerce inúmeras funções, com vistas a viabilizar o processo de gestão econômica.

Dentre estas funções, os autores mencionam que ela subsidia o processo de gestão (CATELLI, 350-351), pois envolve a adequação deste processo com a realidade da empresa, de acordo com o ambiente em que ela se encontra, em que

Estará sendo materializada tanto no suporte à estruturação no processo de gestão como pelo efetivo apoio às fases do processo de gestão, por meio de um sistema de informação que permita simulações e projeção sobre eventos econômicos no processo de tomada de decisão.

Estará a Controladoria suprindo os Gestores – das diversas áreas – no processo de gestão com instrumentos gerenciais que fornecem informações sobre desempenhos e resultados econômicos. É inerente a esta função monitorar o processo de elaboração do orçamento – e respectiva consolidação – das diversas áreas de responsabilidade da empresa.

Outra função diz respeito ao apoio a avaliação de desempenho, sendo ela dos gestores ou das áreas de responsabilidade, onde a controladoria estará “[...] elaborando análise de desempenho econômico das áreas; elaborando a análise de desempenho dos gestores; elaborando a análise de desempenho econômico da empresa; avaliando o desempenho da própria área.”

A análise da controladoria é um subsídio ao processo de avaliação, que deve ser feito de forma individual pelos gestores e respectivos superiores.

Na função de apoiar a avaliação de resultado, a controladoria estará “[...] elaborando a análise de resultado econômico dos produtos e serviços; monitorando e orientando o processo de estabelecimento de padrões; avaliando o resultado de seus serviços.”

Desempenhando a função de gerir os sistemas de informações, estará a Controladoria definindo a base de dados que permita a organização da informação necessária à gestão; elaborando modelos de decisão para os diversos eventos econômicos considerando as características físico-operacionais próprias das áreas, para os gestores; padronizando e harmonizando o conjunto de informações econômicas (Modelos de Informação)

E a função de atender aos agentes do mercado, em que

A empresa é um sistema aberto e, conseqüentemente, interage com o meio ambiente, trocando os mais diferentes tipos de recursos/produtos. Ante a esta condição a função da Controladoria atender às demandas externas, da seguinte forma: analisando e mensurando o impacto das legislações no resultado econômico da empresa; atendendo aos diversos agentes do mercado, seja como representante legal formalmente estabelecido, seja apoiando o Gestor responsável.

Para Kanitz *apud* Mosimann e Fisch, a função primordial da Controladoria é [...] a direção e a implantação dos sistemas de:

- Informação – compreendendo os sistemas contábeis e financeiros da empresa, sistema de pagamentos e recebimentos, folha de pagamento, etc.
- Motivação – referente aos efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento das pessoas diretamente atingidas.
- Coordenação – visando centralizar as informações com vistas à aceitação de planos sob o ponto de vista econômico e à assessoria da direção da empresa, não somente alertando para situações desfavoráveis em alguma área, mas também sugerindo soluções.
- Avaliação – com intuito de interpretar fatos e avaliar resultados por centro de resultado, por área de responsabilidade e desempenho gerencial.
- Planejamento – de forma a determinar se os planos são consistentes ou viáveis, se são aceitos ou coordenados e se realmente poderão servir de base para uma avaliação posterior.
- Acompanhamento – relativo à contínua verificação da evolução dos planos traçados para fins de correção de falhas ou revisão do planejamento.

De maneira sucinta, a controladoria é uma atividade de apoio ao processo de gestão, a partir de informações de avaliação e de controle de todas as áreas da empresa, bem como serve de apoio aos gestores, no que cerne à tomada de decisões.

Portanto,

As atividades desempenhadas pela controladoria têm como grande preocupação a gestão eficaz das organizações, materializada na correta compreensão do modelo de gestão adotado pela empresa e dos diversos mecanismos por meio dos quais a gestão ocorre. O delineamento e o detalhamento das atividades podem ser específicos para cada empresa, devendo ser feitos de acordo com as definições constantes no modelo de gestão da organização na qual as atividades de controladoria venham a ser desempenhadas, e são precedidas da identificação das funções dessa área. (PELEIAS, 2002, p. 14)

#### 5.4 CONTROLLER: PAPEL E FUNÇÕES

Ao analisarmos a controladoria, encontramos a figura do *controller*, que é o responsável por executar seus fundamentos, por meio de um sistema de informações, e orientar os administradores da empresa.

Analisando a controladoria e o papel do *controller*, Oliveira, Perez Junior e Silva afirmam que

O papel da Controladoria [...] é assegurar as diversas gestões da empresa, fornecendo mensurações das alternativas econômicas e, por meio da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório. Diante disso, o *controller* exerce influência na organização à medida que norteia os gestores para que mantenham sua eficácia e a da organização. (2002, p. 18)

De acordo com Kanitz *apud* Sandra Figueiredo e Paulo César Caggiano (2004, p. 29)

Os controladores foram inicialmente recrutados entre os indivíduos das áreas de contabilidade e finanças das empresas, por possuírem, em função do cargo que ocupam, uma visão ampla da empresa que os habilita a enxergar as dificuldades como um todo e propor soluções gerais. Além disso as informações que chegam ao *controller* são predominantemente de natureza quantitativa, física, monetária, ou ambas.

Como já mencionado, atualmente se têm exigido das empresas um maior vigor no que cerne ao seu planejamento e ao controle das atividades desenvolvidas pela organização, o que faz do *controller* uma figura essencial, uma vez que exerce um papel de apoio e parceiro na administração da empresa.

Para Oliveira, Perez Junior e Silva (2002, p. 19), dentro da organização, o *controller* pode exercer suas atividades em diversos setores, nas áreas de administração, contabilidade e finanças, com responsabilidades e remuneração variáveis, dependendo do setor e do porte da empresa, geralmente assumindo um cargo de alto nível na empresa.

Ainda de acordo com os autores supra mencionados, atualmente o *controller* deve ser um profissional multifuncional, com experiências nas áreas da contabilidade, administração e finanças, com visão proativa dirigida ao futuro da empresa. (2002, p. 21)

De acordo com Sandra Figueiredo e Paulo César Caggiano

O *controller* é o gestor encarregado do departamento de Controladoria; seu papel é, por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes, fazendo com que as atividades desenvolvidas conjuntamente alcancem resultados superiores aos que alcançariam se trabalhassem independentemente. (2004, p. 28)

De maneira ampla, Mosimann e Fisch, com base em Russel e Frasure, definem que as funções do *controller* podem consistir em reunir e analisar todas as informações necessárias para a administração da empresa, bem como manter registros contábeis adequados, a fim de obter as informações corretas. (1999, p. 93)

Tendo em vista que o *controller* assume uma função de controle, de assessoria e passa a definir estratégias, ele deve, segundo Oliveira, Perez Junior e Silva, influenciados por Tung:

- Ter capacidade de prever os problemas que poderão surgir e de coletar as informações necessárias para as tomadas de decisão. Ele é, principalmente, um executivo do staff, cuja função primordial é obter e interpretar os dados que possam ser úteis aos executivos na formulação de uma nova política empresarial e, especialmente, na execução dessa política;
- Possuir o necessário discernimento para tomar a iniciativa na elaboração de relatórios, quando necessário. Não deve esperar que os outros executivos solicitem dele orientação. Deve prever as necessidades de cada um dos executivos e procurar, com eles, os meios para atendê-las;
- Fornecer as informações específicas a cada usuário, preparadas na linguagem do executivo que as recebe. Tais informações podem variar desde as complicadas análises de desempenho, projeções de cenários estratégicos, até os relatórios sumarizados em algumas linhas;
- Traduzir os desempenhos passados e presentes em gráficos de tendência e em índices, uma vez que os números, por si só, podem não ser suficientes na tarefa de auxiliar a administração da empresa. Não basta, por exemplo, afirmar que as vendas de determinado mês foram inferiores às do mês posterior. É necessário mostrar o comportamento dessas vendas em comparação ao orçamento ou estimadas e às vendas globais do setor, em função da estrutura do setor comercial etc. A apresentação dos dados globais quase sempre permite uma avaliação mais adequada e justa do desempenho final das áreas desenvolvidas;
- Ter uma visão proativa e preocupada com o futuro, visto que pouca coisa pode ser feita, na prática, com a análise restrita aos fatos passados, que não podem ser mais gerenciáveis;

- Elaborar relatórios da forma mais rápida possível, gerando informações atualizadas e confiáveis. No moderno ambiente corporativo, as mudanças se processam cada vez mais rapidamente, o que exige respostas urgentes para ajudar na solução dos novos problemas;
- Insistir na análise e estudo de determinados problemas, mesmo que os executivos das áreas envolvidas não estejam dando a devida atenção para os fatos reportados pela Controladoria. O *controller* não deve forçar uma tomada de decisão, porém poderá conseguir a correta conscientização dos responsáveis, ao manter o assunto presente, até que uma decisão seja de fato tomada;
- Sempre que possível, assumir a posição de conselheiro ou exercer o papel de consultor na busca de solução para os problemas, nunca o de crítico. Se for bem-sucedido nas primeiras tentativas de realmente ajudar os executivos de determinados setores ou departamentos, as portas das demais áreas da corporação lhe estarão sempre abertas, visto que passará a ser visto como funcionário competente e realmente disposto a contribuir para a gestão da empresa;
- Ser imparcial e justo em suas críticas e comentários, ao desempenhar as funções de controle e avaliação do desempenho dos demais departamentos e executivos da organização;
- Ter a capacidade de “vender” suas idéias, em vez de procurar impor suas opiniões, por mais válidas e interessantes que elas sejam. Pode-se afirmar que são raros os bons profissionais que não acatam de bom grado as interferências positivas em seus trabalhos, desde que sejam realmente feitas de maneira bem intencionada e inteligente;
- Ter, principalmente, a capacidade de compreender que, no desempenho de suas funções, suas contribuições para outras áreas sofrem limitações. Por melhores que sejam seus relatórios, mesmo que baseados em dados numéricos inquestionáveis, colhidos e analisados da melhor forma possível, sua opinião não deve substituir nunca a capacidade individual do executivo que recebe tais informações.

Oliveira, acompanhado de Perez Junior e Silva elencam, ainda, que o *controller* deve possuir determinados conhecimentos, os quais entendem serem

essenciais para o perfeito desempenho de suas atividades e para atender os anseios do mercado, conhecimentos estes que recaem sobre:

- contabilidade e finanças;
- sistemas de informações gerenciais;
- tecnologia da informação;
- aspectos legais de negócios e visão empresarial;
- métodos quantitativos;
- processos informatizados da produção de bens e serviços.

Sob esse enfoque, percebe-se que o *controller*, portanto, é o sujeito que dentro da empresa servirá de apoio aos administradores, definindo as estratégias que melhor julgar adequadas, uma vez que ele deve possuir todos os conhecimentos necessários para atingir os objetivos da organização, a partir de um planejamento estratégico e de um intenso controle da empresa.

Assim, “O *controller* tem como tarefa manter o executivo principal da companhia informado sobre os rumos que ela deve tomar, aonde pode ir e quais os caminhos que devem ser seguidos.” (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2004, p.29)

Analizando o seu papel no processo de gestão, Perez Junior, Pestana e Franco afirmam que

No planejamento estratégico, cabe ao **Controller** assessorar o principal executivo e os demais gestores na definição estratégica, fornecendo informações rápidas e confiáveis sobre a empresa.

No planejamento operacional, cabe a ele desenvolver um modelo de planejamento baseado no sistema de informação atual, integrando-o para a otimização das análises.

No controle, cabe ao **Controller** exercer a função de perito ou de juiz, conforme o caso, assessorando de forma independente na conclusão dos números e das medições quantitativas e qualitativas (índices de qualidade). (1997, p. 37)

Desta forma, é importante destacar que, como se disse, o *controller* não substitui o administrador. Ele é o responsável por traçar o melhor caminho a ser seguido pela empresa, mas caberá ao gestor colocar as estratégias em prática, uma vez que atingir os resultados é sua função, e não função do *controller*.

## 5.5 CONTROLADORIA PARA A MICRO E PEQUENA EMPRESA

As micro e pequenas empresas representam a maioria dos empreendimentos no país, de acordo com dados do SEBRAE, e são consideradas instrumentos importantes para o crescimento da economia nacional.

Como já referido, as empresas, de modo geral, vêm enfrentando com o passar dos anos por mudanças, que acabam por afetar profundamente o âmbito interno e externo da organização, que passa a exigir um novo comportamento de seus administrados.

Tais mudanças, contudo, representam um impacto muito maior quando estamos no âmbito das micro e pequenas empresas, que tornado-se as principais vítimas desse processo, e acabam por encerrar suas atividades precocemente, haja vista não suportarem as mudanças, ou não se adequarem à elas.

Nessa perspectiva, levantam-se questionamentos sobre as possíveis razões para tal constatação.

Uma primeira justificativa suscitada diz respeito a falta de investimentos e a instabilidade econômica, que é um motivo relevante para esta situação.

Já um segundo motivo recai sobre a forma de gestão, ou em alguns casos, na falta dela, e de acordo com o SEBRAE, é a razão mais plausível, pois de nada adianta um forte investimento se, em contrapartida, não se encontra uma administração adequada e eficiente.

Na mesma esteira, Paul Resnik, em obra destinada as micro e pequenas empresas, afirma que “A boa administração é o fator determinante da sobrevivência e sucesso. A má administração – e não a economia, a concorrência, a inconstância dos clientes ou o azar – é o fator que determina o fracasso.” (1990, p. 3)

Afirma ainda que “A boa administração – capacidade de entender, dirigir e controlar a empresa – baseia-se na atenção crítica do proprietário-gerente aos poucos fatores decisivos responsáveis pelo sucesso e sobrevivência da empresa.”

Desta forma, demonstra-se que com uma boa administração, toda empresa, seja grande ou pequena, tem sucesso garantido ainda que o capital seja ínfimo.

Para Paul Resnik (1990, p. 4)

Uma boa administração é mais do que um grupamento das atividades diárias do proprietário-gerente, Ela também inclui as atitudes, percepções,



pensamentos e conhecimentos – a inteligência da administração – que motivam e governam suas atividades vitais.

Assim, ao analisar a pequena empresa, o que se destaca a princípio, é o seu tamanho e os seus recursos limitados, razão pela qual ela deve se preocupar com a sua eficiência interna (RESNIK, 1990, p. 8), através de uma boa administração, a fim de obter o melhor rendimento com o pouco recurso que possui, para se manter no mercado.

Nessas organizações, geralmente o próprio proprietário exerce a função de administrador do negócio. Contudo, por vezes esse proprietário não possui o preparo necessário para gerir a empresa de forma adequada e satisfatória, o que acaba levando ao fracasso.

Nesse sentido, é possível perceber que o que ocorre é a falta de planejamento, execução e controle nas atividades da empresa.

Isso se demonstra uma vez que, “Quando o proprietário-gerente consegue expressar ou, melhor ainda, colocar no papel objetivos realistas, específicos e possivelmente quantificáveis, estes podem ser traduzidos para planos de ação atingíveis.” (RESNIK, 1990, p. 38)

É aqui que entra a controladoria, como uma ferramenta importante para uma gestão adequada, que auxilia o proprietário-gerente.

Isso pois, como se viu, o papel da controladoria “[...] é assessorar a gestão da empresa, fornecendo mensuração das alternativas econômicas e, através da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório.” (PEREZ JUNIOR; PESTANA; FRANCO, 1997, p.37)

De acordo com todo o estudo até então apresentado, o que se pode vir a questionar é justamente o custo que tais empresas teriam ao implantar a controladoria em suas organizações, haja vista que os seus recursos são escassos.

Contudo, não se trata de grandes vultos de investimento, pois o que se visa é que o proprietário busque conhecer melhor a sua empresa, o ramo em que atua, e o ambiente em que se encontra, a fim de lhe permitir estabelecer planos, metas e objetivos, traçando um planejamento estratégico eficiente.

A implantação da controladoria se justifica, pois

Uma área frequentemente negligenciada na pequena empresa diz respeito à administração rotineira das operações e controles internos. Em geral, o

proprietário-gerente nutre um desgosto ou bloqueio quase imperceptível com relação às funções contábeis e de controle. É muito natural que a atenção e as forças do fundador da empresa entejam concentradas em outras áreas. Os detalhes e a rotina administrativa não são de modo algum os atrativos que o levaram ao lançamento do negócio. Mas o caos administrativo e uma conseqüente perda do controle da empresa muito provavelmente derrubarão o empreendimento se não forem devidamente resolvidos. (RESNIK, 1990, p. 19)

Paul Resnik verifica e expõe no seu trabalho que uma das causas para o fracasso, dentro da má administração, é justamente a ausência de registros e controles contábeis apropriados, precisos e atualizados, que acaba por impedir que o proprietário-gerente venha a ter conhecimento sobre o seu negócio, e como ele vêm se desenvolvendo, eis que a falta desses registros caracteriza um problema administrativo, haja vista que “Sem registros e controles financeiros adequados, você não consegue compreender a empresa. Fica voando e uma queda é quase que inevitável.”(1990, p. 136)

Sem esses controles contábeis e financeiros a empresa consegue sobreviver, ainda que por pouco tempo, mas não é possível afirmar que o proprietário está administrando o seu negócio.

Para que haja uma administração adequada, é imprescindível que o administrador conheça o ambiente em que se encontra. É necessário um conhecimento profundo e abrangente da empresa, sendo preciso (RESNIK, 1990, p. 224):

- Obter informações seguras e confiáveis;
- Desenvolver um sentido para o significado e uso dessas informações;
- Descobrir os problemas latentes e resolvê-los desembaraçadamente antes que eles prejudiquem seriamente a companhia; e
- Descobrir ou criar oportunidades para aperfeiçoar a empresa.

A finalidade desse estudo e análise da situação da empresa é que ele se torna o “[...] alicerce da orientação e do controle da administração sobre a empresa.” e “É condição necessária para aperfeiçoar a empresa [...]” a fim de que ela atinja os objetivos almejados. (RESNIK, 1990, p. 225)

Nesse sentido, conhecendo todas as nuances da empresa é possível traçar um planejamento.

Nas palavras de Paul Resnik

O planejamento empresarial ajuda você a concentrar-se nos fatores chaves do sucesso da empresa e em suas prioridades proeminentes. Ajuda-o a seguir os objetivos realmente importantes que devem ser atingidos para assegurar o sucesso dos negócios e para lidar com situações particulares, à medida que surgem à luz daquelas prioridades. O mais importante é que ele deve ser um plano de ação. (RESNIK, 1990, p. 261)

Tendo definido tal planejamento, é possível que o proprietário-gerente coloque em prática o que fora planejado, através dos meios adequados, e que, posteriormente, analise o que foi planejado, com o resultado obtido pela empresa, permitindo-lhe efetuar as correções devidas, ou traçar novos rumos a serem seguidos pela empresa, e por todos que dela participam.

Isto pois, em todas as empresas os planos e objetivos existem, porém nem sempre formulados de forma explícita.

Entretanto, a organização que se utiliza de um planejamento estratégico tem maiores chances de crescimento e prosperidade no ambiente em que atua, uma vez que define o que e como deve ser realizado, para atingir o objetivo principal da empresa.

A utilização dessa ferramenta permite ao gestor monitorar e analisar as atividades realizadas, bem como os resultados obtidos.

Com a utilização desse instrumento de gestão

Quanto mais você entende a complexidade e as possibilidades inerentes à sua empresa, maior as suas oportunidades de aperfeiçar o desempenho e os lucros. [...] o esforço para compreender totalmente a sua empresa reduzirá a margem de incorreções. Você ficará mais esclarecido e terá mais visão e capacidade de reconhecer absurdos palpáveis ou, então, uma ameaça de caos.

Avaliar as probabilidades com margem de certeza maior e distinguir o que é possível e talvez 'certo' daquilo que é provavelmente impossível ou errado pode fazer aumentar ou diminuir as chances de sobrevivência e sucesso de uma empresa. (RESNIK, 1990, p. 227)

Nesse sentido, estar atento às mudanças internas e externas da empresa, tornou-se exigência fundamental para a manutenção e sobrevivência da empresa.

Desta forma, pode-se afirmar que a controladoria pode e deve ser implementada no âmbito das micro e pequenas empresas, haja vista que tais empresas precisam se planejar para se adequar as atuais condições do mercado globalizado.

Por fim, acredita-se que a controladoria, ao fornecer os subsídios necessários aos administradores, assume um papel de apoio às empresas no que

cerne ao processo de gestão, as tornando viáveis, ao disponibilizar as informações adequadas para otimizar o resultado econômico da empresa, o que a fortalece e a mantém distante dos fracassos.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir do estudo apresentado, o que se buscou foi demonstrar que a controladoria, enquanto uma ferramenta de apoio ao processo de gestão, pode e deve ser implementada nas micro e pequenas empresas.

Isto pois, com a globalização do mercado atual, e o crescente surgimento de empresas, especialmente as micro e pequenas, que acaba por acarretar em uma acirrada concorrência, estas empresas precisam se adequar aos novos tempos, às novas tecnologias, para sobreviverem.

No meio do crescente nascimento de empresas, vêm-se demonstrando que as mesmas não têm suportado as pressões cotidianas, e acabam por fechar as portas com menos de cinco anos de atividade.

Dentre as razões, demonstrou-se que os problemas de ordem econômica influenciam diretamente no desempenho das atividades da empresa, e na sua própria manutenção.

Entretanto, aliada a esta razão, verifica-se que o principal problema encontrado é a falta de qualificação e experiência no que cerne à administração dessas empresas, bem como a falta de planejamento e controle.

Os proprietários das micro e pequenas empresas desconhecem a utilidade e a necessidade de um processo de gestão adequado.

Tal constatação permitiu a conclusão deste trabalho, uma vez que a controladoria se apresenta como um instrumento de gestão muito eficaz e eficiente, eis que, quando aplicada de maneira adequada, otimiza os resultados econômicos das empresas, através das informações que a própria empresa fornece, mas que são desconsideradas pelos proprietários-gerentes.

Desta forma, é possível implementar uma administração adequada somente com a assimilação das informações sobre as atividades que exerce, os produtos ou serviços que presta, o mercado em que atua, e sobre o ambiente em que se encontra, e para tanto, o empresário tem a sua disposição a controladoria para lhe auxiliar.

A controladoria, portanto, ao disponibilizar tais informações, até então desprezadas pelos pequenos empresários, potencializa os resultados que as

empresas venham a obter, assim como influenciam no comportamento das organizações, ao participarem do processo de gestão.

Nesse sentido, é possível concluir que a controladoria contribui para o crescimento organizacional e econômico das micro e pequenas empresas, uma vez que as mantém longe dos fracassos, e mantém a saúde financeira.

## 7 REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO

BRASIL. Lei Complementar nº. 123, de 14 de dezembro de 2006. **Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 14 de dezembro de 2006.

BULGACOV, Sergio (Org.). **Manual de Gestão Empresarial**. São Paulo : Atlas, 1999.

CAMPIGLIA, Américo Oswaldo; CAMPIGLIA, Oswaldo Roberto. **Controle de Gestão**: Controladoria Financeira das Empresas. São Paulo : Atlas, 1994.

CASSARRO, Antonio Carlos. **Construindo o futuro de seus negócios**: como planejar e agir com visão estratégica. São Paulo : Ltr, 1997.

CASTOR, Belmiro Valverde Jobim. **Tamanho Não é Documento**: Estratégias para a pequena e a microempresa brasileira. Curitiba : EBEL, 2006.

CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria**: Uma Abordagem da Gestão Econômica - GECON. 2. ed. São Paulo : Atlas, 2001.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à Teoria Geral da Administração**. 3. ed. São Paulo : McGraw-Hill, 1994.

CORONADO, Osmar. **Contabilidade Gerencial Básica**. São Paulo : Saraiva, 2006.

DEITOS, Maria Lúcia Melo de Souza. **A gestão da tecnologia em pequenas e médias empresas**: fatores limitantes e formas de superação. Cascavel : Edunioeste, 2002.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo : Atlas, 2004.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE. **As Micro e Pequenas Empresas Comerciais e de Serviços no Brasil** Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/microempresa/default.shtm>. Acesso em: 18/11/2010.

LONGENECKER, Justin G.; MOORE, Carlos W.; PETTY, J. William. **Administração de Pequenas Empresas**. São Paulo : Makron Books, 1997.

MARTINS, Orleans Silva. **O Planejamento em Micro e Pequenas Empresas Comerciais**: Planejamento através da controladoria. Disponível em: <http://www.netlegis.com.br/indexRC.jsp?arquivo=detalhesArtigosPublicados.jsp&cod2=662>. Acesso em: 18/11/2010.

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. **Fundamentos de Administração**: Manual compacto para as disciplinas TGA e introdução à administração. 2. ed. São Paulo : Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Introdução à Administração**. 7. ed. São Paulo : Atlas, 2008.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria: Seu Papel na Administração de Empresas**. 2. ed. São Paulo : Atlas, 1999.

NAKAGAWA; Masayuki. **Introdução à Controladoria: Conceitos, Sistemas, Implementação**. São Paulo : Atlas, 1993.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Controladoria Estratégica e Operacional**. São Paulo : Pioneira Thomson Learning, 2003.

PALERMO, Fernanda Kellner de Oliveira. **As micro e pequenas empresas como propulsoras do desenvolvimento econômico e social**. Disponível em: <http://jus.uol.com.br/revista/texto/2735/as-micro-e-pequenas-empresas-como-propulsoras-do-desenvolvimento-economico-e-social>. Acesso em: 08/12/2010.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo : Saraiva, 2002.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sergio Paulo Cintra. **Controladoria de Gestão: Teoria e Prática**. 2. ed. São Paulo : Atlas, 1997.

\_\_\_\_\_; OLIVEIRA, Luís Martins de; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. São Paulo : Atlas, 2002.

RESNIK, Paul. **A Bíblia da Pequena Empresa: Como iniciar com segurança sua pequena empresa e ser muito bem-sucedido**. São Paulo : Makron Books, 1990.

Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE. **Fatores Condicionantes e Taxas de Sobrevivência e Mortalidade das Micro e Pequenas Empresas no Brasil 2003-2005**. Disponível em: [http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/8F5BDE79736CB99483257447006CBAD3/\\$File/NT00037936.pdf](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/8F5BDE79736CB99483257447006CBAD3/$File/NT00037936.pdf). Acesso em: 18/11/2010.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 17. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2000.